JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

YVES BOT

18 päivänä kesäkuuta 2009 [1]

1. Tämä ennakkoratkaisuasia koskee jälleen kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] 19 artiklan 2 kohdan käsitettä ”liitännäiset toimet”.

2. Kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädetään, miten vähennyksen suhdeluku lasketaan, kun verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja sekä arvonlisäverolliseen että arvonlisäverosta vapautettuun toimintaan.

3. Yhteisön arvonlisäverojärjestelmän mukaan taloudellinen toimija on oikeutettu vähentämään täysimääräisesti arvonlisäveron, jonka hän on maksanut itsessään arvonlisäverollisten liiketoimien suorittamiseksi. Kun hän harjoittaa sekä arvonlisäverosta vapautettua että arvonlisäverotonta toimintaa ja hankkii tavaroita ja palveluja erotuksetta näitä molempia varten, hän voi vähentää näistä tavaroista ja palveluista maksamastaan arvonlisäverosta vain sen osuuden, joka vastaa arvonlisäverollisen toiminnan liikevaihtoa.

4. Kuudennen direktiivin 19 artiklan mukaan vähennysoikeus on näin ollen yhtä suuri kuin sellaisen murtoluvun tulos, jonka osoittajana on arvonlisäverollinen liikevaihto ja nimittäjänä tämä liikevaihto, johon on lisätty arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien liikevaihto. Saman artiklan 2 kohdassa säädetään myös, että kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista muodostuvaa liikevaihtoa ei oteta huomioon, jos nämä liiketoimet ovat liitännäisiä.

5. Tästä seuraa, että jos liiketoimi on vapautettu arvonlisäverosta, sen määritteleminen kuudennen direktiivin 19 artiklassa tarkoitetuksi liitännäiseksi liiketoimeksi pienentää kyseisessä artiklassa säädetyn murtoluvun nimittäjää ja kasvattaa siten verovelvollisen vähennysoikeutta.

6. Käsitettä ”liitännäinen liiketoimi” on tulkittu kahdesti: asiassa Régie dauphinoise 11.7.1996 annetussa tuomiossa [3] ja asiassa

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), joka on kumottu 1.1.2007 alkaen 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (EUVL L 347, s. 1) mutta jota sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä.

3 – Asia C-306/94 (Kok., s. I-3695).

EDM 29.4.2004 annetussa tuomiossa. [4] Näiden jälkeen yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt kyseisen käsitteen tulkintaan liittyviä huomioita asiassa Nordania Finans ja BG Factoring 6.3.2008 annetussa tuomiossa. [5]

7. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa asianosaiset ovat eri mieltä yhteisöjen tuomioistuimen näissä tuomioissa esittämien perusteiden tulkinnasta sekä seurauksista, joihin niiden pitäisi johtaa pääasian olosuhteissa.

8. Käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse rakennusyrityksestä, jonka pääasiallinen toiminta muodostuu kolmannen lukuun harjoitettavasta rakennustoiminnasta ja joka pieneltä osalta myös rakentaa kiinteistöjä omaan lukuunsa myyntitarkoituksessa. Sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan omaan lukuun harjoitettava rakennustoiminta on arvonlisäverollista toimintaa, mutta kyseisten kiinteistöjen myöhempi myynti on vapautettu arvonlisäverosta.

9. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, voidaanko kyseisen yrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä pitää kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna liitännäisenä liiketoimena. Se kysyy erityisesti, vaikuttaako arviointiin se, että erikseen tarkasteltuna kyseiseen myyntiin liittyy vain hyvin vähän arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttämistä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta myös, onko neutraalisuuden periaatteella merkitystä arvioinnissa.

10. Esitän tässä ennakkoratkaisuehdotuksessa perustelut sille, että tavaroiden ja palvelujen erittäin rajoitetun ”sekakäytön” kriteeriä ei voida tässä soveltaa, sillä arvonlisäverosta vapautettu myyntitoiminta ja arvonlisäverollinen rakennustoiminta ovat yhtä ja samaa toimintaa. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että rakennusyrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä – silloin, kun rakennustoiminta on arvonlisäverollista ja kiinteistöjen myöhempi myynti arvonlisäverosta vapautettua – ei voida pitää kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan mukaisena liitännäisenä liiketoimena, koska myynti on rakennustoiminnan välitön, jatkuva ja välttämätön seuraus.

4 – Asia C-77/01 (Kok., s. I-4295).
5 – Asia C-98/07 (Kok., s. I-1281).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Kuudes direktiivi*

1. Kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklassa säädetty vähennysjärjestelmä

11. Arvonlisävero on kulutusvero, jota sovelletaan yleisesti tavaroihin ja palveluihin ja jonka on tarkoitus rasittaa vain lopullista kuluttajaa. Jotta vero ei jäisi veron käytännössä perivien verovelvollisten maksettavaksi, kuudennessa direktiivissä säädetään vähennysjärjestelmästä, jonka tarkoituksena on varmistaa veron ”neutraalisuus”. Verovelvolliset ovat siksi oikeutettuja vähentämään siitä veron määrästä, jonka he ovat perineet asiakkailtaan ja joka heidän on maksettava valtiolle, veron, jonka he ovat itse maksaneet elinkeinotoimintansa harjoittamisessa tarvitsemiensa tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä.

12. Vähennysoikeus edellyttää kuitenkin, että verovelvollinen käyttää näitä tavaroita tai palveluja toiminnassa, joka on itsessään arvonlisäverollista. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetäänkin, että verovelvollinen on oikeutettu vähentämään arvonlisäveron, ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin”.

13. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään, että jos verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja sekä arvonlisäverollisissa liiketoimissa, jotka oikeuttavat vähennykseen, että arvonlisäverosta vapautetuissa liiketoimissa, jotka eivät oikeuta vähennykseen, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Saman säännöksen mukaan tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

14. Kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

– osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu – – arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista

– nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista,

jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen – –

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. – –”

2. Liitännäisten liiketoimien käsitteen tulkinta

a) Asia Régie dauphinoise

15. Régie dauphinoise – Cabinet A. Forest SARL (jäljempänä Régie) toimi vuokrattujen kiinteistöjen hallinnoijana ja samanaikaisesti kyseisen yhteisomistusyksikön isännöitsijänä. Tätä varten sillä oli hallinnoimiensa kiinteistöjen osakkaiden ja vuokralaisten sille maksamia ennakkovaroja. Se sijoitti nämä summat omaan lukuunsa rahoituslaitoksiin. Régiestä tuli varojen omistaja hetkellä, jolla varat siirrettiin sen tilille. Sillä oli velvollisuus maksaa varat takaisin, mutta se sai itselleen sijoitusten tuotot, jotka kyseisenä aikana olivat noin 14 prosenttia sen vuotuisista kokonaistuloista. [6]

16. Yhteisöjen tuomioistuin arvioi ensin, kuuluivatko kyseiset sijoitukset arvonlisäveron soveltamisalaan. Se katsoi niiden olevan taloudellista toimintaa, koska niitä voitiin tarkastella rahoituslaitoksille suoritettuina palveluina, jotka muodostuivat rahan lainaamisesta tietyksi ajaksi, mistä se sai korkoina asianmukaisen korvauksen.

17. Siitä, sijoittiko Régie varat verovelvollisen ominaisuudessa, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ”isännöintiyrityksen saamat korot sellaisten summien sijoittamisesta, jotka se saa asiakkailtaan näiden kiinteistöjen hallinnoinnin yhteydessä, ovat verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus, niin että isännöintiyritys toimii verovelvollisena tällaisen sijoituksen tehdessään”. [7]

18. Tämän jälkeen yhteisöjen tuomioistuin totesi sijoitusten olevan vapautettuja arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan nojalla.

6 – Em. asia Régie dauphinoise, tuomion 6 kohta.
7 – Ibidem, tuomion 18 kohta.

19. Yhteisöjen tuomioistuin otti lopuksi kantaa siihen, voidaanko tällaisia sijoituksia pitää kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuina liitännäisinä rahoitusliiketoimina. Se totesi tuomion 21 ja 22 kohdassa seuraavaa:

”Tältä osin on todettava, että kuudennen direktiivin 19 artiklan mukaisella liitännäisten liiketoimien jättämisellä pois suhdeluvun laskemisessa käytetyn murtoluvun nimittäjästä halutaan varmistaa yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taatun täydellisen neutraliteetin tavoitteen noudattaminen. – – jos kaikki verovelvollisen rahoitusliiketoimien tulokset, joilla on yhteys verolliseen toimintaan, olisi sisällytettävä kyseiseen nimittäjään, vaikka tällaisten tulosten saavuttaminen ei merkitsisikään arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttämistä tai se merkitsisi niiden käyttämistä erittäin rajoitetusti, vähennyksen laskemisen perusteet vinoutuisivat.

On kuitenkin muistettava, että kiinteistöjen isännöintiyritysten tekemät sijoitukset perustuvat niiden hallinnoimien kiinteistöjen osakkaiden ja vuokralaisten niille etukäteen luovuttamiin ennakkovaroihin. Nämä yhtiöt voivat sijoittaa kyseiset summat asiakkaidensa suostumuksella omaan lukuunsa rahoituslaitoksiin. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut tämän tuomion 18 kohdassa, näistä sijoituksista saadut korot ovat isännöintiyrityksen verollisen kiinteistöjen hallinnointitoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus. Tällaisia sijoituksia ei sen vuoksi voida luokitella kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuiksi liitännäisiksi liiketoimiksi eikä niiden huomioon ottaminen vähennyksen suhdelukua laskettaessa voi vaikuttaa arvonlisäverojärjestelmän neutraliteettiin.”

b) Asia EDM

20. Edellä mainitussa asiassa EDM oli kyse kaivosalalla toimivasta holdingyhtiöstä, jonka pääasiallisena toimialana oli kaivosalan yhtiöiden omistusosuuksien hallinnointi ja kaivosalan tieteellinen ja teknologinen kehittäminen investointien toteuttamiseksi tällä alalla uusia yrityksiä perustamalla. Holdingyhtiö myönsi myös lainoja omistamilleen yhtiöille ja teki sijoituksia pankkitalletuksiin tai arvopapereihin, kuten valtion velkasitoumuksiin tai sijoitustodistuksiin.

21. Yhteisöjen tuomioistuin otti kantaa siihen, voidaanko näitä liikevaihtoverosta vapautettuja rahoitusliiketoimia pitää liitännäisinä liiketoimina, vaikka niistä saatavat tulot ovat suuremmat kuin yhtiön pääasiallisesta toiminnasta saatavat tulot.

22. Se muistutti, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan tarkoituksena on estää sellaista toimintaa, joka ei merkitse arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttä-

mistä tai merkitsee niiden käyttämistä vain hyvin rajoitetusti, vääristämästä vähennyksen suhdelukua koskevaa laskelmaa, sekä varmistaa, että yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taatun neutraliteetin tavoitetta noudatetaan. [8]

23. Yhteisöjen tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että kyseisen holdingyhtiön rahoitusliiketoimia on pidettävä kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettuina liitännäisinä liiketoimina siltä osin kuin nämä liiketoimet merkitsevät arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttämistä vain hyvin rajoitetusti. [9]

24. Se täsmensi, että vaikka kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuuluvien rahoitusliiketoimien tuottamien tulojen suuruus voi olla merkki siitä, että näitä liiketoimia ei ole pidettävä liitännäisinä kyseisessä säännöksessä tarkoitetussa mielessä, se, että tällaisista liiketoimista saatavien tulojen määrä ylittää kyseisen yrityksen pääasialliseksi toiminnaksi ilmoitetusta toiminnasta saatavien tulojen määrän, ei voi yksinään estää pitämästä rahoitusliiketoimia liitännäisinä liiketoimina. [10] Yhteisöjen tuomioistuin oli aiemmin todennut, että yhtiön malminetsintätoiminta oli kannattavaa vasta keskipitkällä aikavälillä tai saattoi jopa osoittautua kannattamattomaksi. [11]

8 – Em. asia EDM, tuomion 75 kohta.
9 – Ibidem, tuomion 78 kohta.
10 – Idem.
11 – Em. asia EDM, tuomion 77 kohta.

3. Asia Nordania Finans ja BG Factoring

25. Edellä mainitussa asiassa Nordania Finans ja BG Factoring oli ratkaistava, ovatko ajoneuvot, jotka leasingyritys hankkii vuokratakseen niitä ja myydäkseen ne sitten leasingsopimusten päätyttyä, investointitavaroita vai eivät.

26. Arvonlisäverollisen leasingtoiminnan rinnalla yritys tarjosi myös rahoituspalveluja, jotka on vapautettu arvonlisäverosta. Näin ollen oli siis ratkaistava, oliko leasingsopimusten päätyttyä myytävien ajoneuvojen myynnistä muodostunut liikevaihto otettava huomioon laskettaessa vähennyksen suhdelukua sekä osoittajassa että nimittäjässä sillä perusteella, että kyseinen liikevaihto syntyy arvonlisäverollisesta toiminnasta, vai oliko se jätettävä pois tästä laskelmasta sillä perusteella, että se liittyy investointitavaroiden hankintaan.

27. Yhteisöjen tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan ilmaisu ”investointitavarat, joita verovelvollinen käyttää yrityksessään” ei kata ajoneuvoja, jotka leasingyritys hankkii vuokratakseen niitä ja myydäkseen ne leasingsopimusten päätyttyä, koska näiden ajoneuvojen myynti sopimusten päätyttyä kuuluu erottamattomana osana tämän yrityksen tavanomaiseen taloudelliseen toimintaan.

B *Kansallinen verolainsäädäntö*

28. Arvonlisäverolain (momsloven) 6 §:n 1 momentissa säädetään, että rakennustoimintaa harjoittavat verovelvolliset, jotka rakentavat myyntitarkoituksessa kiinteistöjä omaan lukuunsa omalle maapohjalleen, ovat velvollisia maksamaan arvonlisäveroa. Saman lain 6 §:n 2 momentissa säädetään, että 1 momentin mukaisesti arvonlisäverollisten kiinteistöjen rakentamiseksi suoritettu työ ja työssä käytetyt materiaalit on rinnastettava korvausta vastaan tehtyihin työsuorituksiin ja niistä on näin ollen maksettava arvonlisäveroa.

29. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, että näiden säännösten tarkoituksena on asettaa yhdenvertaiseen asemaan yhtäältä rakennusyritykset, jotka itse rakentavat kiinteistöjä myytäväksi, ja toisaalta rakennusyritykset, jotka samassa tarkoituksessa ostavat rakennustyön ulkopuolisilta urakoitsijoilta, sillä arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan kiinteistöjen myynti on vapautettu arvonlisäverosta.

30. Arvonlisäverolain 37 §:ssä säädetään vähennysoikeudesta, että arvonlisäverollisiksi rekisteröidyt yritykset voivat ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa laskiessaan vähentää sellaisista ostamistaan tavaroista ja palveluista maksamansa arvonlisäveron, jotka käytetään yksinomaan yrityksen verollisiin liiketoimiin.

31. Sekakäyttöön tarkoitetuista ostoista arvonlisäverolain 38 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita rekisteröity yritys käyttää sekä 37 §:n mukaisessa vähennykseen oikeuttavassa tarkoituksessa että muussa tarkoituksessa kyseisessä yrityksessä, voidaan vähentää se arvonlisäveron osa, joka vastaa rekisteröintivelvollisuuden alaisesta toiminnasta saadun liikevaihdon suhteellista osuutta. Liikevaihtoa laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu sellaisten investointitavaroiden luovutuksista, joita on käytetty yrityksessä – –. Huomioon jätetään ottamatta myös liikevaihdon määrä, joka muodostuu liitännäisistä kiinteistöliiketoimista – –.”

II Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

32. NCC Construction Danmark A/S (jäljempänä NCC) toimii rakennusalalla ja harjoittaa erityisesti urakointitoimintaa. Se harjoittaa rakennustoimintaa sekä kolmansien lukuun että omaan lukuunsa. Kiinteistöjen myynti ei ole sen pääasiallista toimintaa, vaan arvonlisäverollisesta rakennustoiminnasta johdettua, itsenäistä toimintaa.

33. Arvonlisäverolain 6 §:n nojalla NCC maksaa omaan lukuunsa rakentamistaan kiinteistöistä rakennusarvonlisäveroa sitä mukaa kuin rakentaminen etenee, aivan kuin jos kiinteistö rakennettaisiin kolmannen lukuun. Omaan lukuun rakennettujen kiinteistöjen osalta arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuuluvat NCC:n työntekijöiden suorittamat rakennustyöt ja kaikki rakentamisessa käytetyt materiaalit sekä suunnitteluun ja maapohjaan liittyvät työt. Arvonlisäveroa maksetaan myös tällaisesta rakentamisesta saatavasta tavanomaisesta voitosta.

34. Vuonna 2002 NCC huolehti itse omaan lukuunsa rakentamiensa kiinteistöjen myynnistä. Yrityksen kaikkiaan 2 232 työntekijästä vain kahdeksan osallistui myyntiin. Vuonna 2002 NCC:n liikevaihto oli lähes 4 miljardia Tanskan kruunua (DKK) (3 966 miljoonaa DKK). Tästä liikevaihdosta 185 miljoonaa DKK muodostui sellaisten kiinteistöjen myynnistä, jotka NCC oli rakentanut omaan lukuunsa. Myyntiorganisaation osuus NCC:n yleiskustannuksista eli esimerkiksi hallinto-, toimisto-, tilintarkastus- ja toimitilakuluista oli vuonna 2002 noin 0,6 prosenttia.

35. Kansalliset veroviranomaiset myönsivät monen vuoden ajan rakennusyrityksille rajoittamattoman vähennysoikeuden sekä varsinaiseen rakennustoimintaan että myyntiin liittyvien kustannusten osalta. Ne muuttivat kuitenkin käytäntöä 1.4.2002 lukien siten, että yleiskustannusten arvonlisävero voitiin vähentää enää vain osittain, koska kiinteistöjen myynnistä muodostuva liikevaihto oli vastedes katsottava arvonlisäverosta vapautetuksi.

36. Koska kiinteistöjen myynnistä muodostuneen liikevaihdon osuus vuoden 2002 kokonaisliikevaihdosta oli 4,7 prosenttia (185 miljoonaa DKK, kun kokonaisliikevaihto oli 3 966 miljoonaa DKK), Tanskan veroviranomaiset vaativat NCC:tä maksamaan vuoden 2002 toiselta vuosipuoliskolta arvonlisäveroa 562 519 DKK.

37. NCC nosti kanteen tätä päätöstä vastaan 8.2.2006.

38. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että NCC:n omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myynnistä huolehtii nyt erillinen yhtiö.

39. Asianosaiset vetosivat ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa seuraaviin seikkoihin.

40. NCC väitti, että sellaisten kiinteistöjen myynti, jotka se oli rakentanut omaan lukuunsa, oli arvonlisäverolain 38 §:n 1 momentin neljännessä virkkeessä ja kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettua liitännäistä liiketoimintaa, koska siihen liittyi arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen käyttöä vain hyvin rajoitetusti. Se vetosi siihen, että yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa EDM ottaman kannan mukaisesti yhteisten tavaroiden ja palvelujen hyvin rajoitettu käyttö on ratkaiseva kriteeri ratkaistaessa, ovatko liiketoimet luonteeltaan liitännäisiä, ja että tätä tulkintaa on sovellettava, jotta vähennysjärjestelmällä varmistetaan arvonlisäveron täysi neutraalisuus NCC:n osalta.

41. Skatteministeriet kiistää tämän tulkinnan ja vetoaa siihen, että edellä mainituissa asioissa Régie dauphinoise ja EDM annettujen tuomioiden valossa toimia voidaan pitää kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuina liitännäisinä liiketoimina vain, jos ne täyttävät kaksi kumulatiivista edellytystä: ensinnäkään ne eivät saa olla olennainen osa verovelvollisen taloudellista toimintaa eivätkä liittyä siihen verollisen toiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä seurauksena, ja toiseksi ne saavat merkitä arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttämistä vain erittäin rajoitetusti.

42. Skatteministeriet esittää, että edellä mainitussa asiassa EDM ensimmäinen edellytys täyttyi, joten yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli toista edellytystä, mutta tämä ei tarkoita, etteikö edellä mainitussa asiassa Régie dauphinoise annettuun tuomioon enää voitaisi vedota.

43. Skatteministeriet väittää, että NCC:n omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myynti on sen rakennustoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus. Se toteaa lisäksi, että olisi keinotekoista tarkastella myyntiosastoa erikseen, sillä myös kiinteistöjen myynnistä syntyvä liikevaihto johtuu koko rakennustoiminnasta.

44. Näiden keskustelujen jälkeen Østre Landsret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen käsitettä ”liitännäiset kiinteistöliiketoimet” tulkittava siten, että se kattaa arvonlisäverovelvollisen rakennusyrityksen toiminnan, kun kyse on sellaisten kiinteistöjen, jotka kyseinen rakennusyritys on jälleenmyyntitarkoituksessa rakentanut omaan lukuunsa täysin arvonlisäverollisena toimintana, myöhemmin tapahtuvasta myynnistä?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa merkitystä sillä, missä laajuudessa myyntitoiminnassa erikseen tarkasteltuna käytetään arvonlisäverollisia tavaroita tai palveluja?

3) Onko arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa yhteensoveltuvaa, että sellaisella rakennusyrityksellä, joka kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohtaan ja 6 artiklan 3 kohtaan perustuvan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa yrityksen sisäisistä liiketoimista, kun kyse on omaan lukuun jälleenmyyntitarkoituksessa rakennetuista kiinteistöistä, on vain osittainen oikeus vähentää arvonlisävero rakennustoiminnan yleiskustannusten osalta sen takia, että myöhemmin tapahtuva kiinteistöjen myynti on jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädännön perusteella vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla, luettuna yhdessä sen liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa?"

III Asian tarkastelu

45. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolme kysymystä liittyvät läheisesti toisiinsa. Kaksi ensimmäistä kysymystä koskevat sitä, voidaanko niiden kiinteistöjen myyntiä, jotka NCC on rakentanut omaan lukuunsa, pitää kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna liitännäisenä liiketoimena, sekä tarvittaessa sitä, onko merkityksellisenä arviointiperusteena tältä osin se, missä laajuudessa myyntitoiminnassa erikseen tarkasteltuna käytetään arvonlisäverollisia tavaroita tai palveluja. Kolmas kysymys puolestaan koskee sitä, onko neutraalisuuden periaatteella merkitystä arvioinnissa.

46. Kaikkien kolmen kysymyksen tarkoituksena on selvittää, voidaanko NCC:n harjoittamasta kiinteistöjen myynnistä muodostuva liikevaihto jättää pois vähennyksen suhdeluvun laskemisessa käytetyn murtoluvun nimittäjästä. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin tarkastelee niitä yhdessä ja ymmärtää ne seuraavasti. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy pääasiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että rakennusyrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä, kun kiinteistöjen rakentaminen on arvonlisäverollista ja niiden myöhempi myynti on arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, voidaan pitää säännöksessä tarkoitettuna liitännäisenä liiketoimena ja, jos voidaan, millä edellytyksillä.

47. Ennen kysymyksen tarkastelua on syytä todeta, että Tanskan lainsäädäntö on yhdenmukainen kuudennen direktiivin kanssa sikäli, että siinä säädetään uusien kiinteistöjen myynnin arvonlisäverottomuudesta ja sellaisten kiinteistöjen rakentamisen arvonlisäverollisuudesta, jotka rakennusyritys rakentaa omaan lukuunsa.

48. Ensinnäkin uusien kiinteistöjen myynnin arvonlisäverottomuus perustuu kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan säännöksiin, joiden mukaan jäsenvaltiot voivat 1.1.1978 alkavan viisi vuotta kestävän siirtymäkauden aikana jatkaa direktiivin liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin.

49. Kuudennen direktiivin liitteessä F, jonka otsikko on ”Luettelo 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista”, olevassa 16 kohdassa mainitaan ”direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut rakennusten ja maapohjien luovutukset”, millä kyseisessä säännöksessä tarkoitetaan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa. [12]

50. Tanskan hallitus ilmoittaa lisäksi, että kyseinen vapautus sisältyi kansalliseen lainsäädäntöön jo ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa, ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kansallinen lainsäädäntö on tältä osin yhdenmukainen kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja kyseisen direktiivin liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa.

51. Sellaisten kiinteistöjen rakentamisen arvonlisäverollisuus, jotka rakennusyritys rakentaa omaan lukuunsa, perustuu puolestaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohtaan ja 6 artiklan 3 kohtaan, joissa rinnastetaan verovelvollisen omia liiketoimiaan varten tekemät tavaroiden ja palvelujen luovutukset veronalaiseen toimintaan.

12 – Tätä mahdollisuutta vapauttaa uudet kiinteistöt arvonlisäverosta on pidennetty direktiivin 2006/112 371 artiklassa ja saman direktiivin liitteessä X olevan B osan 9 kohdassa.

52. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen.

53. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 3 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat tietyin edellytyksin rinnastaa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittaman palvelun, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi arvonlisäveron täysimääräiseen vähennykseen.

54. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän kysymyksen tarkastelussa on siis lähdettävä siitä olettamuksesta, että kansallinen lainsäädäntö on yhdenmukainen yhteisön arvonlisäverojärjestelmän kanssa, koska siinä säädetään yhtäältä uusien kiinteistöjen myynnin arvonlisäverottomuudesta ja toisaalta rakennusyrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen rakentamisen arvonlisäverollisuudesta.

55. NCC väittää, että sen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä on pidettävä liitännäisenä liiketoimena seuraavista syistä.

56. NCC:n mukaan myynti ei ole erottamaton osa sen pääasiallista toimintaa eikä myöskään yrityksen erillinen toiminta-ala. Myynti on johdettu suoraan sen täysin veronalaisesta rakennustoiminnasta, ja se on luonteeltaan liitännäistä ja vähäpätöistä suhteessa yrityksen kokonaisliikevaihtoon (185 miljoonaa DKK pääasiallisen toiminnan liikevaihdon ollessa 3 966 miljoonaa DKK).

57. NCC katsoo erityisesti, että vähennyslaskelma vinoutuisi, jos kiinteistöjen myynnistä muodostuva liikevaihto otettaisiin huomioon, sillä myyntiosaston osuus yrityksen yleiskustannuksista oli vuonna 2002 vain 0,6 prosenttia. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Régie dauphinoise antamansa tuomion 21 kohdassa ja edellä mainitussa asiassa EDM antamansa tuomion 76 kohdassa, että vähennyslaskelma vinoutuisi, jos kaikki verovelvollisen rahoitusliiketoimien tulokset, joilla on yhteys verolliseen toimintaan, olisi sisällytettävä vähennyksen suhdeluvun laskemisessa käytetyn murtoluvun nimittäjään, etenkin silloin, kun tällaisten tulosten saavuttaminen ei merkitse arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttämistä tai se merkitsee niiden käyttämistä erittäin rajoitetusti.

58. NCC on vedonnut myös siihen, että yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti muistuttanut, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on taata täydellisen neutraalisuuden noudattaminen yrityksen tavoitteista ja tuloksista riippumatta. Arvonlisäveroa koskevat Tanskan säännökset poikkeavat NCC:n mukaan kuitenkin tästä kuudennen direktiivin perusperiaatteesta, sillä niissä jaetaan yksi toiminta kahdeksi erilliseksi toiminnaksi: rakennustoiminnaksi, josta maksetaan arvonlisäveroa sitä mukaa kuin rakentaminen etenee, ja myynniksi, joka on vapautettu arvonlisäverosta.

59. NCC katsoo näin ollen, että kiinteistöjen myynnistä muodostuvan liikevaihdon huomioon ottaminen 1.4.2002 alkaen on vastoin neutraalisuuden periaatetta, sillä se tarkoittaa yhden ja saman toiminnan jakamista kahdeksi erilliseksi toiminnaksi, mikä johtaa siihen, että verovelvollinen ei ole täysin vapautettu arvonlisäverosta omaan lukuunsa rakentamiensa kiinteistöjen osalta.

60. Katson, ettei NCC:n väite pidä paikkaansa, koska yrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myynti ja niiden rakentaminen on johdettu yhdestä ja samasta toiminnasta, joka on verovelvollisen tavanomaista toimintaa.

61. Perustan tämän arvioni kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklassa säädettyyn vähennysjärjestelmään sekä kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua käsitettä ”liitännäiset liiketoimet” koskevaan oikeuskäytäntöön.

62. Käsitettä ei määritellä kuudennessa direktiivissä. Direktiivissä ei myöskään säädetä, että

käsitteen merkitys ja soveltamisala määriteltäisiin jäsenvaltioiden lainsäädännössä. Näin ollen käsitettä on tulkittava suhteessa sen oikeudelliseen asiayhteyteen ja tarkoitusperään. [13]

63. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennessa direktiivissä säädetyn vähennysjärjestelmän tavoitteena on vapauttaa verovelvollinen kokonaan sellaisen arvonlisäveron maksamisesta, joka sisältyy hänen yrityksen arvonlisäverollista toimintaa varten ostamiinsa tavaroihin ja palveluihin. [14] Olen myös edellä jo todennut, että jos verovelvollinen harjoittaa samanaikaisesti sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, vähennys myönnetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaisesti vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa arvonlisäverollisesta toiminnasta syntynyttä liikevaihtoa. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetäänkin, että näiden tavaroiden ja palvelujen hankkimisen yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku perustuu murtolukuun, jonka osoittajana on arvonlisäverollisten liiketoimien liikevaihto ja nimittäjänä kokonaisliikevaihto.

64. Yhteisön lainsäätäjä on näitä säännöksiä laatiessaan olettanut, että verovelvollinen käyttää näitä tavaroita ja palveluja arvonlisäverollisia liiketoimiansa varten, jotka oikeuttavat vähennykseen, ja arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimiansa varten, jotka eivät oikeuta vähennykseen, suhteessa, joka vastaa näiden liikevaihtojen suhdetta.

65. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa säädetään, että vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä investointitavaroiden myynnistä muodostuva liikevaihdon määrä; tämän säännöksen tarkoituksena on jättää laskelmasta pois määrät, jotka eivät kuvasta arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen käyttöä ja jotka tästä syystä vääristäisivät vähennyksen suhdelukulaskelman tulosta.

66. Tämä tavoite on ilmaistu selkeästi Euroopan yhteisöjen komission Euroopan unionin neuvostolle 29.6.1973 esittämän, kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perusteluissa. [15] Se on toistettu selvästi edellä mainituissa asioissa Régie dauphinoise, [16] EDM [17] ja Nordania Finans ja BG Factoring [18] annetuissa tuomioissa. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että jos kaikki verovel-

13 – Em. asia Nordania Finans ja BG Factoring, tuomion 18 kohta.

14 – Asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993 (Kok., s. I-3513, 10 kohta) sekä em. asia Nordania Finans ja BG Factoring, tuomion 19 kohta. Ks. uudempi asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3459, 17 kohta).

15 – Ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (ks. Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 20). Ehdotuksen mukaan 19 artiklan 2 kohtaa perusteltiin seuraavasti:
”Kyseisessä kohdassa tarkoitetut seikat oli jätettävä huomioimatta suhdeluvun laskennassa, jotta ne eivät vääristäisi sen tosiasiallista merkitystä, koska kyseiset seikat eivät kuvaa verovelvollisen ammattitoimintaa. Tämä koskee investointitavaroiden myyntiä sekä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimia, jotka ovat vain liitännäisiä eli joilla on vain toissijainen tai satunnainen vaikutus yrityksen kokonaisliikevaihtoon. Nämä toimet jätetään huomioimatta laskennassa vain, jos ne eivät kuulu verovelvollisen tavanomaiseen ammattitoimintaan.”

16 – Tuomion 21 kohta.

17 – Tuomion 75 ja 76 kohta.

18 – Tuomion 23 kohta.

vollisen rahoitusliiketoimien tulokset, joilla on yhteys verolliseen toimintaan, olisi sisällytettävä kyseiseen nimittäjään, vaikka tällaisten tulosten saavuttaminen ei merkitsisikään arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttämistä tai se merkitsisi niiden käyttämistä erittäin rajoitetusti, vähennyksen laskemisen perusteet vinoutuisivat.

67. Tätä analyysia, joka on vahvistettu rahoitusliiketoimia ja investointitavaroiden käsitettä koskevien asioiden yhteydessä, voidaan epäilemättä soveltaa myös nyt käsiteltävänä olevaan asiaan, joka koskee kiinteistöjen myyntiä.

68. Edellä esitetyistä näkökohdista ja edellä mainituissa asioissa Régie dauphinoise, EDM ja Nordania Finans ja BG Factoring annetuista tuomioista voidaan oppia paljon kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun käsitteen ”liitännäiset liiketoimet” merkityksestä ja soveltamisalasta.

69. Ensinnäkin voidaan todeta, että käsitettä on tarkoitus soveltaa ensisijaisesti satunnaisiin toimiin, jotka eivät kuulu yrityksen tavanomaiseen toimintaan. Näin ollen, kun yritys myy kiinteistön, jota se ei enää tarvitse, sen liikevaihto saattaa nousta korkeaksi, vaikka liiketoimi on mahdollisesti edellyttänyt vain joitakin puheluja. Tällaisessa tilanteessa juuri liiketoimen epätavanomaisuus tai poikkeavuus antaa aihetta olettaa, että se on kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu liitännäinen liiketoimi.

70. Jos arvonlisäverosta vapautettu toimi sitä vastoin on tavanomainen, voidaan olettaa, ettei se ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu liitännäinen liiketoimi. [19] Tämä olettama on kuitenkin kumottavissa.

71. Toinen opetus, jonka edellä mainitut näkökohdat voivat tarjota, onkin se, että vaikka liiketoimi on tavanomainen, se voi siitä huolimatta olla liitännäinen. Edellä mainitussa asiassa EDM antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin onkin todennut, että tämän kaivosalalla toimivan holdingyhtiön harjoittama sijoitustoiminta ja sen säännöllisesti myöntämät lainat voivat olla tällaisia toimia. Vaikka nämä rahoitusliiketoimet olivat säännöllisiä, yhteisöjen tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että ne saattoivat olla kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja liitännäisiä liiketoimia, mikäli ne merkitsivät arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen käyttöä vain erittäin rajoitetusti.

72. Verovelvollisen tavanomainen toimi voidaan kuitenkin katsoa kyseisessä säännöksessä tarkoitetuksi liitännäiseksi liiketoimeksi vain eräällä ehdolla, jota yhteisöjen tuomioistuin ei selvästi maininnut edellä mainitussa asiassa EDM annetussa tuomiossa mutta joka

19 – Ks. vastaavasti em. asia Nordania Finans ja BG Factoring.

käy nimenomaisesti ilmi edellä mainitussa asiassa Régie dauphinoise annetussa tuomiossa ja joka on itsestään selvästi asetettava yhteisön vähennysjärjestelmän kannalta.

73. Oikeuskäytännön tarjoama kolmas opetus onkin se, että arvonlisäverosta vapautettua liiketointa voidaan pitää liitännäisenä liiketoimena vain, jos se ei ole arvonlisäverollisen toiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus. Kuten Tanskan hallitus ja komissio toteavat, arvonlisäverosta vapautettua toimea ei voida pitää kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna liitännäisenä liiketoimena, jos sillä on tällainen yhteys arvonlisäverolliseen toimintaan.

74. Tämä ehto on ilmaistu edellä mainitussa asiassa Régie dauphinoise annetussa tuomiossa viitattaessa siihen, että isännöintiyritys sijoitti varoja, jotka se oli saanut asiakkailtaan näiden kiinteistöjen hallinnoinnin yhteydessä. [20]

75. Mielestäni on johdonmukaista asettaa tällainen ehto kuudennessa direktiivissä säädetyssä vähennysjärjestelmässä. Järjestelmä perustuu periaatteeseen, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää liiketoimintansa yhteydessä maksamansa arvonlisävero sillä ehdolla, että tämä liiketoiminta on arvonlisäverollista. Vähennysoikeus edellyttää näin ollen, että verovelvollinen käyttää arvonlisäverollisia tavaroita ja palveluja arvonlisäverolliseen toimintaansa.

76. Kun verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja sekä arvonlisäverolliseen että arvonlisäverosta vapautettuun toimintaan, tulee sovellettavaksi vähennyksen suhdelukua koskeva sääntö, jonka mukaan vähennysoikeuden määrä riippuu arvonlisäverollisten toimien liikevaihdon suhteellisesta osuudesta. Vähennysoikeus perustuu näin ollen olettamaan, että verovelvollinen käyttää kyseisiä tavaroita ja palveluja arvonlisäverolliseen ja arvonlisäverosta vapautettuun toimintaansa näiden toimintojen liikevaihtojen suhteessa.

77. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa sallitaan puolestaan poikkeaminen tästä olettamasta silloin, kun arvonlisäverosta vapautetussa toiminnassa käytetään sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja vain erittäin rajoitetusti.

78. Poikkeuksen soveltaminen edellyttää näin ollen, että arvonlisäverosta vapautettu ja arvonlisäverollinen toiminta voidaan erottaa toisistaan. Se edellyttää toisin sanoen, että arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia varten tapahtuvan käytön osuus voidaan määrittää. Jos vapautettu toiminta liittyy kiinteästi verolliseen toimintaan tai

20 – Muistettakoon, että yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei näitä sijoitustoimia voitu pitää liitännäisinä liiketoimina, koska ne olivat isännöintiyrityksen verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus (em. asia Régie dauphinoise, tuomion 22 kohta).

sekoittuu siihen, kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan poikkeusta ei voida soveltaa, koska on mahdotonta osoittaa, miten sekakäyttö jakautuu näiden kahden toiminnan välillä.

79. Tässä tilanteessa vähennyksen suhdeluku, josta säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklan 1 kohdassa, perustuu olettamaan, jota ei näin ollen voida kumota. Arvonlisäverosta vapautetun toiminnan liikevaihtoa ei toisin sanoen voida jättää pois vähennyksen suhdelukua koskevasta laskelmasta, koska toiminta ei ole luonteeltaan sellaista, että se merkitsisi sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen käyttöä erittäin rajoitetusti.

80. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Régie dauphinoise antamassaan tuomiossa, että isännöintiyrityksen harjoittamalla sijoitustoiminnalla oli välitön, pysyvä ja välttämätön yhteys arvonlisäverolliseen kiinteistöjen hallinnointitoimintaan, koska yrityksen säännöllisesti sijoittamat varat olivat suoraan peräisin tästä hallinnointitoiminnasta. Ne olivat itse asiassa ennakkovaroja, jotka yritys oli saanut hallinnoimiensa kiinteistöjen asiakkailta. Sijoitukset saattoivat lisäksi vaikuttaa välttämättömiltä, koska on täysi syy olettaa, että ilman niitä isännöintiyrityksen talous ei olisi pysynyt tasapainossa.

81. Edellä mainitussa asiassa EDM antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin saattoi sitä vastoin todeta, vaikkei ilmaissutkaan sitä suoraan, että holdingyhtiön rahoitusliiketoimet eivät olleet sen arvonlisäverollisen toiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus, koska pääoma, jonka tämä holdingyritys sijoitti rahoituslaitoksiin tai myöntämiinsä lainoihin, ei ollut peräisin sen arvonlisäverollisesta toiminnasta vaan sen omista varoista. [21]

82. Sääntöä, jonka yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt edellä mainitussa asiassa Régie dauphinoise antamassaan tuomiossa, on sovellettava sitäkin suuremmalla syyllä silloin, kun – kuten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa – arvonlisäverosta vapautettu ja arvonlisäverollinen toiminta ovat peräisin samasta toiminnasta. Tällaisessa tilanteessa olisi keinotekoista jättää huomiotta arvonlisäverosta vapautetusta toiminnasta muodostuva liikevaihto, koska yksi ja sama liiketoimi on vuoroin arvonlisäverollista, jolloin se oikeuttaa vähennykseen, ja vapautettua, jolloin se ei oikeuta vähennykseen.

83. Kuten NCC on itse esittänyt, kiinteistöjen myynti, joka on vapautettu arvonlisäverosta, ja niiden rakentaminen, josta on maksettava arvonlisäveroa, ovat molemmat saman liiketoiminnan osia, NCC:n myytäväksi tarkoitettujen kiinteistöjen rakennustoimintaa. Kuten Tanskan hallitus esittää, olisi siten keinote-

21 – Yhteisöjen tuomioistuin on vastaavasti katsonut asiassa C-142/99, Floridienne ja Berginvest, 14.11.2000 antamansa tuomion 29 kohdassa (Kok., s. I-9567), että jos holdingyhtiö myöntää lainoja sellaisille tytäryhtiöilleen, joille se tarjoaa hallinto-, kirjanpito- ja tietotekniikkapalveluja ja joiden hallintoon se osallistuu, tätä lainaustoimintaa ei ole pidettävä arvonlisäverollisena sillä perusteella, että kyseessä olisi palvelujen tarjoamisen välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus. Tällaisten lainojen ja tarjottujen palvelujen välillä ei ole välttämätöntä ja välitöntä yhteyttä.

koista tarkastella NCC:n omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntitoiminnan liikevaihtoa pelkästään myyntiosaston liikevaihtona, sillä tämä liikevaihto on osittain peräisin myös arvonlisäverollisesta rakennustoiminnasta.

84. On tosin totta, kuten NCC perustellusti korostaa, että tässä tarkastelutavassa yleiskustannusten arvonlisäveron vähennysprosentti pienenee, vaikka yrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen rakentaminen on arvonlisäverollista toimintaa. Olen kuitenkin sitä mieltä, että tilanne ei yhteisön nykyisessä arvonlisäverojärjestelmässä ole vastoin neutraalisuuden periaatetta.

85. On totta, että tämän periaatteen mukaan verovelvollinen on oikeutettu vähentämään täysimääräisesti niistä tavaroista ja palveluista maksamansa arvonlisäveron, jotka hän on hankkinut veronalaista toimintaansa varten. [22] Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus on arvonlisäveromekanismin kiinteä osa ja siten yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään olennaisena osana kuuluva perusperiaate, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa. [23]

86. Kuten komissio on perustellusti todennut, tämä periaate ei kuitenkaan ohita lainsäädäntöä. Periaate on ilmaistu yleisesti kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, ja sitä voidaan rajoittaa tai siitä voidaan poiketa vain kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa. [24] Neutraalisuuden periaate ja vähennysoikeus eivät siten voi johtaa poikkeamiseen kansallisen lainsäädännön säännöksestä, jolla tällainen kuudennen direktiivin poikkeussäännös pannaan täytäntöön, tai sen toteamiseen, ettei tällaista säännöstä voida soveltaa.

87. Totesin aiemmin, että arvonlisäverolain säännökset ovat kuudennen direktiivin mukaiset, sillä niissä vapautetaan arvonlisäverosta uusien kiinteistöjen myynti ja säädetään arvonlisäverolliseksi NCC:n kaltaisen rakennusyrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen rakentaminen. Lisäksi tämän lainsäädännön seuraukset NCC:lle ovat juuri sellaiset kuin kansallinen lainsäätäjä on tarkoittanutkin, eli rakennusyritykset, jotka myyvät rakentamiaan kiinteistöjä, ovat samassa asemassa kuin kiinteistöjen myyjät, jotka ostavat rakennustyön ulkopuolisilta urakoitsijoilta.

88. Lainsäädännön vaikutukset, joista NCC on valittanut, perustuvat näin ollen sellaisiin poikkeuksiin neutraalisuuden periaatteesta, joista kuudennessa direktiivissä nimenomai-

22 – Em. asia Nordania Finans ja BG Factoring, tuomion 19 kohta.

23 – Asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008, (Kok., s. I-5129, 14 ja 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja em. asia PARAT Automotive Cabrio, tuomion 15 kohta.

24 – Em. asia PARAT Automotive Cabrio, tuomion 18 kohta.

sesti säädetään ja joita Tanskan hallitus on näiden säännösten perusteella tavoitellut.

89. Tästä syystä katson, että kuudennen direktiivin sisällön perusteella arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate ei estä sitä, että kiinteistöjen myynnistä muodostuva NCC:n liikevaihto otetaan huomioon kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädetyn murtoluvun nimittäjässä sillä perusteella, että se liittyy arvonlisäverosta vapautettuun toimintaan.

90. Edellä esitetyn perusteella ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että rakennusyrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä silloin, kun tämä rakennustoiminta on arvonlisäverollista ja niiden myöhempi myynti on arvonlisäverosta vapautettua, ei voida pitää kyseisen säännöksen mukaisena liitännäisenä liiketoimena, jos – kuten nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa – myynti on rakennustoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus.

IV Ratkaisuehdotus

91. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Østre Landsretin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 19 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että rakennusyrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä silloin, kun kiinteistöjen rakentamistoiminta on arvonlisäverollista ja niiden myöhempi myynti on arvonlisäverosta vapautettua, ei voida pitää kyseisen säännöksen mukaisena liitännäisenä liiketoimena, jos – kuten nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa – myynti on rakennustoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus.